

Ontwerpadvies CBN over leasing (V) : operationele leasing

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 723 p. 6

Publicatiedatum: 31 augustus 2014

Ontwerpadvies CBN over leasing (V) : operationele leasing

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen behandelt in haar ontwerpadvies van 25 juni 2014 over leasing ook de verwerking van overeenkomsten die *niet* kwalificeren als leasing onder artikel 95 KB/W.Venn. (voor de vorige bijdragen in deze reeks, zie *Balans* nr. 721, 5 en nr. 722, 1, 3 en 5). Men spreekt in dit verband gewoonlijk van *operationele leasing*. Eigenlijk gaat het om gewone huurcontracten. De essentie is dat de overeenkomst niet zorgt voor de integrale wedersamenstelling van het in het verhuurde goed geïnvesteerde kapitaal, naast rente en kosten.

a. Verwerking in hoofde van de huurder

Boeking bij het sluiten van het huurcontract

Het verhuurde goed wordt niet als actiefbestanddeel opgenomen in de balans van de huurder. Evenmin worden de te betalen huurgelden waartoe de huurder zich verbonden heeft, in zijn balans opgenomen als schulden. De boekhoudkundige verwerking van een operationele leasing volgt m.a.w. gewoon het burgerlijk recht, op grond waarvan de verhuurder eigenaar is van het verhuurde goed.

Naar de mening van de Commissie moet de waarde van het gebruiksrecht wel worden geboekt in klasse 0 van het rekeningenstelsel (rekening 070). Deze waarde moet jaarlijks worden aangepast in functie van de nog lopende verplichtingen. Een eventuele aankoopoptie moet worden geboekt op de rekening 090 van de klasse 0. De Commissie zegt niets over de vraag hoe deze waarderingen in de rekeningen van klasse 0 moeten gebeuren.

Boeking tijdens de looptijd van het huurcontract

* De volledige huurvergoeding wordt door de huurder jaarlijks als exploitatiekost geboekt. Op fiscaal gebied is dat op de gangbare wijze een aftrekbare beroepskost (art. 49 en 52, 1° WIB 1992).

Overeenkomstig de periode- en overeenstemmingsonderstellingen, zoals geformuleerd in artikel 33, tweede alinea KB/W.Venn., moet rekening worden gehouden met de kosten en de opbrengsten die betrekking hebben op het boekjaar of op vorige boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd, behalve indien de effectieve inning van deze opbrengsten onzeker is. Dit principe leidt in hoofde van de huurder tot de volgende consequenties.

- Op het einde van het boekjaar moet de huurvergoeding in de overlopende rekeningen worden verwerkt (toe te rekenen kosten of over te dragen kosten).

- De huurder moet de opbrengst van de door hem ontvangen huurvoordelen (*lease incentives*) gedurende de huurperiode in beginsel lineair in resultaat boeken als een vermindering van de huurkosten. De Commissie verwijst in dit verband naar een vroeger advies over de boekhoudkundige verwerking van toegekende voordelen bij het afsluiten van een huurovereenkomst (Advies 2012/2 van 11 januari 2012; zie daarover : S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (mei 2011 - april 2012)", *TRV* 2012, 433-435; zie ook *Balans* nr. 668, 6).

- Wanneer contractueel is vastgelegd dat er een grote eerste betaling of een verhoogde eerste huur is (*down payment*), wordt die kost via de overlopende rekeningen gespreid over de overeengekomen (gebruiks)duur van de overeenkomst.

Op fiscaal gebied stelt de doorwerking van het systeem van de overlopende rekeningen van de kosten legaliteitsproblemen, omdat de tekst van artikel 49 WIB 1992 aan de belastingplichtige duidelijk het recht geeft de effectief betaalde kosten af te trekken. Deze problemen hebben wij reeds elders behandeld (S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (mei 2012 - april 2013)", *TRV* 2013, 354).

* Verbeterings- of verbouwingswerken die worden uitgevoerd aan de gehuurde goederen, moeten door de huurder worden geboekt op de rekening 26 *Andere materiële vaste activa*.

Dit is geen specifieke boekhoudrechtelijke toepassing van de 'substance over form'-visie, maar een gewone toepassing van het burgerlijk recht. Naar Belgisch recht wordt aangenomen dat de huurder het recht heeft om, zonder de bestemming en de vorm van de zaak aan te tasten, de gehuurde goederen door bouwwerken geschikter te maken voor zijn gebruik en genot : tot het einde van het huurcontract is hij dan eigenaar van die bouwwerken op grond van een onzelfstandig recht van opstal (zie : S. HUYSMAN, "Gratis eigendomsverkrijging van gebouwen door natrekking bij zelfstandig en onzelfstandig opstalrecht", *TRV* 2004, 618 met verdere verwijzingen).

* Wanneer de huurder de beslissing neemt om het gehuurde actief (tijdelijk) niet meer te gebruiken, hoewel hij toch nog de huursommen zal blijven betalen, moet hij naar de mening van de Commissie ten laste van het boekjaar waarin hij die beslissing heeft genomen, een voorziening vormen om de betaling te dekken van de huursommen die hij op basis van deze beslissing en na deze beslissing zal betalen.

De Commissie gaat er, klaarblijkelijk bij toepassing van de overeenstemmingsonderstelling, van uit dat al de toekomstige huurbetalingen als kosten nu hun oorsprong vinden in de beslissing om het goed niet meer te gebruiken, en niet meer periodiek tegenover opbrengsten komen te staan. Daarom moeten ze door middel van een voorziening meteen ten laste worden genomen in het boekjaar van de beslissing.

Aldus beschouwd, komt het ons voor dat deze voorziening ook op fiscaal gebied moet worden aanvaard bij toepassing van artikel 48 WIB 1992. In de context van voorzieningen voor bezoldigingen van geheel of gedeeltelijk van hun arbeidsprestaties vrijgestelde personeelsleden, waarover de

Commissie destijds een vergelijkbaar advies heeft uitgebracht (Advies 107/14, *Bull. CBN*, nr. 45 van februari 1999, 7-9), hebben wij reeds de fiscale doorwerking bepleit op grond van het inzicht dat de toepassingsvoorwaarden van de fiscale voorzieningen in wezen dezelfde zijn als die van de boekhoudkundige voorzieningen, zodat men mag aannemen dat de interpretaties in beide rechtstakken gelijklopend moeten zijn (S. VAN CROMBRUGGE, "Kroniek boekhoudrecht (mei 1997 - februari 1999)", *TRV* 1999, 184). Dat inzicht geldt ook hier.

* Wanneer in de huurovereenkomst bepaald is dat de huurder het gehuurde goed op het einde van de overeenkomst in zijn oorspronkelijke staat moet herstellen, moet hij daarvoor desgevallend tijdens de looptijd van het contract een voorziening aanleggen voor de uit te voeren herstellingen.

Op fiscaal gebied lijkt het geen twijfel dat deze voorziening gedekt wordt door artikel 48 WIB 1992.

Informatieverschaffing in de toelichting

De huurder moet in de toelichting bij zijn jaarrekening enkele bijzondere informatieverstrekkings doen, waarvan de Commissie een korte beschrijving geeft.

b. Verwerking in hoofde van de verhuurder

Boeking bij het sluiten van het huurcontract

Het in huur gegeven actiefbestanddeel blijft geboekt op de balans van de verhuurder, onder de overige materiële vaste activa. De verhuurder verricht de afschrijvingen. Dat alles is weer gewoon het gevolg van het burgerrechtelijke principe dat de verhuurder eigenaar is van het verhuurde goed.

Naar de mening van de Commissie moet de verhuurder de waarde van het verleende gebruiksrecht boeken in klasse 0 van het rekeningenstelsel. Deze waarde moet jaarlijks worden aangepast in functie van de nog te ontvangen tegoeden.

Boeking tijdens de looptijd van het huurcontract

De ontvangen huurbetalingen vormen voor de verhuurder een opbrengst en worden geboekt onder de diverse bedrijfsopbrengsten. Op het einde van het boekjaar moeten de overlopende posten met betrekking tot de huurovereenkomst worden verwerkt (verworven huuropbrengsten of over te dragen huuropbrengsten). Deze boekhoudkundige verwerkingen werken gewoon door op fiscaal gebied bij de bepaling van de belastbare opbrengsten (Cass. 20 februari 1997, *TRV* 1997, 149).

Indien de huurovereenkomst een bepaling bevat, op basis waarvan de huurder bepaalde voordelen kan genieten bij sluiting of verlenging van de huurovereenkomst, moet de verhuurder de totale kost die aan die voordelen verbonden is, in beginsel gedurende de huurperiode lineair in resultaat nemen als een vermindering van de huuropbrengsten. Opnieuw verwijst de Commissie in dit verband naar haar vroeger advies over de boekhoudkundige verwerking van toegekende voordelen bij het afsluiten van een huurovereenkomst (Advies 2012/2 van 11 januari 2012).

In het geval waarin contractueel is vastgelegd dat er een eerste grote betaling of een verhoogde eerste huur (*down payment*) is, moet de opbrengst via overlopende rekeningen worden gespreid over de overeengekomen (gebruiks)duur van de overeenkomst.

Informatieverschaffing in de toelichting

Ook de verhuurder moet in de toelichting bij zijn jaarrekening enkele bijzondere informatieverstrekkingen doen, waarvan de Commissie een korte beschrijving geeft.